

Beskatning av ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

Publisert: 28.02.2017 kl 13:58

Oppdatert: 25.01.2022 kl 09:13

Ansvarlige selskaper (herunder selskaper med delt ansvar) og kommandittselskaper er ikke egne skattesubjekter. I stedet beskattes selskapsdeltakerne etter et nettoligningsprinsipp. Dette innebærer at selskapets nettoresultat overføres til beskatning på deltakernes hender

[Hva innebærer nettoligning?](#) [Utdeling fra selskapet](#) [Kjøp av andel](#) [Fordeling av formue](#) [Selskapsoppgave](#) [Salg av andel](#)

Ordningen kalles gjerne for nettoligning eller deltakerligning etter nettometoden. Denne deltakermodellen innebærer at i tillegg til at nettoresultatet beskattes på deltakernes hender, vil utdelinger fra selskapet til personlige deltakere ekstrabeskattes.

Hva innebærer nettoligning?

Nettoligning betyr at det foretas et separat inntektsoppgjør på selskapets hånd, som om selskapet var skattyter. Deretter fordeles nettoresultatet på deltakerne til beskatning eller fradrag på vanlig måte. Resultatet av selskapets virksomhet vil således bli samordnet med deltakernes øvrige inntekter.

Nettoligning innebærer videre at samtlige skattemessige disposisjoner skal foretas på selskapets hånd med bindende virkning for deltakerne. Deltakerne er bundet av de skattemessige disposisjoner som er gjennomført i selskapets oppgjør. Dette innebærer for eksempel at når skattemessige avskrivninger gjennomføres på selskapets hånd, er det selskapet som må føre saldoer for driftsmidler, avsette til gevinst- og tapskonto, mv. i skatteregnskapet, og ikke deltakeren.

Et ansvarlig selskap og kommandittselskap omfattes i praksis av fritaksmetoden som subjekt. Det vil si at gevinster og utbytte på kvalifiserende eierandeler (for eksempel aksjer i selskap hjemmehørende i EØS-området) ikke inkluderes i det skattemessige resultat. 3 % av utbytte / utdelinger skal imidlertid likevel anses som skattepliktig inntekt. Denne 3-prosenten skattlegges med ordinær selskapskatt (22 % for inntektsåret 2022).

Samtlige deltakere tilskrives sin andel av selskapets skattemessige resultat. Overskudds-/underskuddsfordeling på deltakerne foretas i forhold til selskapsavtalens eller selskapslovens bestemmelser. Et eventuelt overskudd inngår sammen med annen nettoinntekt (alminnelig inntekt) på deltakernes hender og blir gjenstand for beskatning. Viser selskapets oppgjør underskudd, kommer deltakernes andel av dette til fradrag i deres øvrige alminnelige inntekt.

Utdeling fra selskapet

Enhver vederlagsfri overføring fra selskapet til deltaker vil betegnes som en utdeling. I henhold til deltakermodellen for personlige deltakere skal det beregnes et inntektstillegg i forbindelse med utdelingen som gjøres til gjenstand for en ekstrabeskatning på 22 %. Inntektstillegget beregnes som verdien av utdelingen, fratrukket beregnet skatt på årets overskudd i selskapet og årets skjermingsfradrag samt ubenyttet skjerming fra tidligere år. Dette inntektstillegget skal videre oppjusteres med en faktor på 1,44 (2022).

Av omgåelseshensyn følger lån ytt fra selskap til en personlig deltaker, med visse unntak, reglene for utdeling med beregning av et inntektstillegg. Dette gjelder også renter over et visst nivå (fastsettes av Skattedirektoratet 6 ganger per år) ved lån fra deltaker til selskapet. Hensikten er at deltakere ikke skal kunne få overført midler fra selskapet uten den ekstrabeskatning som ordinære utdelinger vil være gjenstand for.

Utdelinger som er underlagt ekstrabeskatning, må avgrenses mot tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital. Slik tilbakebetaling er ikke skattepliktig.

Skjemingsfradraget settes til skjermingsgrunnlaget multiplisert med en skjermingsrente. Skjemingsgrunnlaget skal settes til netto kostpris for selskapsandelen, tillagt anskaffelseskostnader og senere innskudd i selskapet. Videre skal ubenyttet skjerming fra tidligere år tillegges. Tilbakebetaling av innbetalt kapital reduserer skjermingsgrunnlaget. Er årets utdeling mindre enn inntektsskatten, skal differansen tillegges skjermingsgrunnlaget. Ved underskudd reduseres skjermingsgrunnlaget med deltakerens underskuddsandel, multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt. Skjemingsrenten skal fastsettes til årsgjennomsnittet av tre måneders statskasseveksel, og fastsettes av Finansdepartementet i januar året etter inntektsåret.

Ubenyttet skjerming inngår i neste års skjermingsgrunnlag, og kan fremføres mot senere utdelinger fra samme virksomhet, eller i gevinst ved realisasjon av andel i selskapet.

Utdelinger fra et ansvarlig selskap og kommandittselskap til deltakere som er aksjeselskap, er fritatt for inntektsskatt, da inntektene allerede har blitt beskattet gjennom nettoligningen. Dette gjelder også inntekter som faller inn under fritaksmetoden. Fra og med 2012 behandles utdelinger fra deltakerlignede selskaper ut over tidligere skattlagt innbetalt kapital likt som utbytter innenfor fritaksmetoden, slik at 3 % av inntekten er gjenstand for ordinær selskapsbeskatning. Dette vil i realiteten medføre en dobbeltbeskatning av inntektene deltakeren nettolignes for.

Kjøp av andel

Nettoligningen fører til at det blir forskjell på direkte kjøp av driftsmidler i egen virksomhet og kjøp av andel i deltakerlignet selskap. Ved direkte kjøp av driftsmidler, vil den betalte pris utgjøre avskrivningsgrunnlaget. Ved kjøp av andel, overtar kjøper selgers andel av felles avskrivningsgrunnlag (og andel av selskapets øvrige skatteposisjoner).

Fordeling av formue

Nettoformue fastsettes på selskapets hånd. Selskapets nettoformue, eventuelt underbalanse, fordeles deretter til beskatning hos deltakerne sammen med deres øvrige nettoformue, eventuelt til fradrag i denne. Det gjelder også her en fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere.

Selskapsoppgave

Selskapet er pålagt å sende inn en egen selskapsoppgave over selskapets formue og brutto inntekt samt fradragsposter til ligningskontoret i selskapets kontorkommune. Det skal videre leveres oppgave over deltakere, deltakernes selskapsandel og deres andel av overskudd eller underskudd

Reglene om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere

Etter reglene om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere må underskuddet fremføres til fradrag i senere års overskudd fra selskapet, eller i gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap. Underskudd som ikke er avregnet når andelen realiseres, faller bort. Dersom en del av andelen er realisert, kan den del av underskuddet som ikke er avregnet fremføres i sin helhet. For underskudd fra 2014 eller tidligere inntektsår er regelen at dersom dette ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsrammen, dvs. det beløp som kommandittisten risikerer å tape på sitt engasjement i selskapet (andel av selskapets skattlagte verdier, fratrukket gjeld, tillagt eventuelt uinnkalt innskudd og årets underskudd, og korrigerert for over- eller underpris ved erverv), kan det fremføres i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel.

Ved formuesligningen gis det bare fradrag for andel av negativ formue i annen formue på deltakerens hånd, innenfor den del av kommandittistens innskuddsforpliktelse som ikke er innkalt.

Salg av andel

Reglene for beregning av gevinst og tap ved salg av andeler i deltakerlignede selskaper knyttes til selskapsandelen, og ikke til selskapets enkelte eiendeler.

Gevinst eller tap ved realisasjon av andel for personlig deltaker settes til netto vederlag ved realisasjonene fratrukket realisasjonskostnader og inngangsverdi. Andelens inngangsverdi er netto kostpris for andelen og anskaffelseskostnader,

tillagt deltakerens netto innskudd i selskapet og korrigert for endringer i skjermingsgrunnlaget i eierperioden. I tillegg skal gevinst eller tap oppjusteres med en faktor på 1,44 (2022).

Gevinst skattlegges som alminnelig inntekt sammen med deltakerens øvrige alminnelige inntekter etter en sats på 22 %, mens tap kommer til fradrag i alminnelig inntekt (det gis ikke tapsfradrag for ubenyttet skjerming).

De ovennevnte regler om gevinstbeskatning kommer også til anvendelse ved utløsning av deltaker, samt ved selskapets oppløsning og awikling. Opptak av ny deltaker anses ikke som realisasjon.

For deltakere som er aksjeselskap, er gevinst ved realisasjon av andeler skattefrie etter nærmere regler.

Ved overdragelse av andel vil overdragende deltaker lignes for årets overskudd eller underskudd på andelen fordelt forholdsmessig mellom overdrager og erverver etter antall måneder av året hver av dem har vært eier.

Overdragelsesmåneden henføres til erververen.

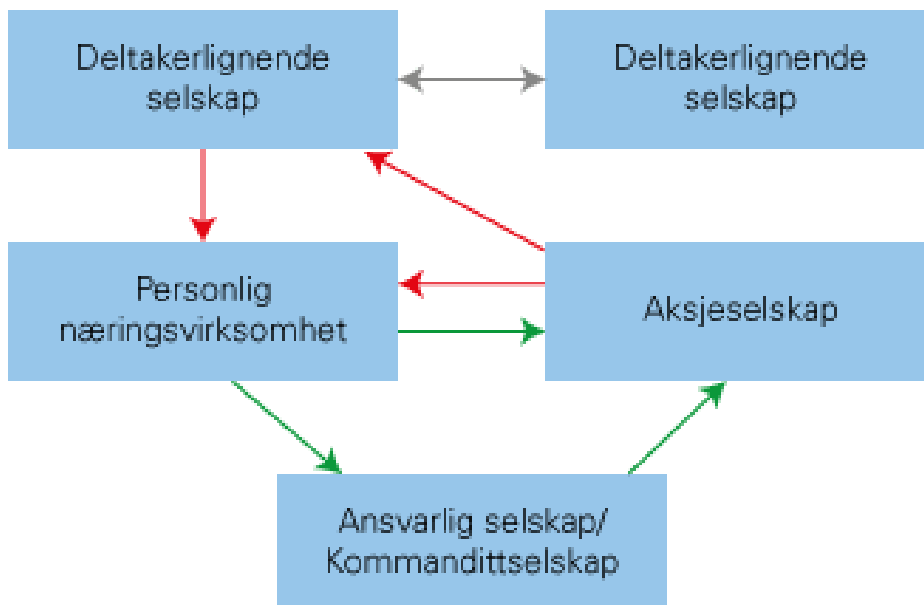
Selskapsdeltaker

I motsetning til personlig deltaker i ansvarlig selskap, er gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel for selskapsdeltaker i deltakerlignet selskap eller tilsvarende utenlandsk selskap, i utgangspunktet ikke skattepliktig eller fradragsberettiget. Dersom det deltakerlignede selskapet eller tilsvarende utenlandske selskapets verdier av aksjer mv. i selskaper utenfor EØS til sammen overstiger 10 % av selskapets totale verdier av aksjer mv. på realisasjonstidspunktet, er likevel gevinsten skattepliktig, og tap er fradragsberettiget for selskapsdeltakere. Kravet må ha vært oppfylt de siste to årene for at gevinsten skal være skattefrie, og ikke kvalifiserende eiendeler må ha vært 10 % eller mer de siste to årene for at tap skal være fradragsberettiget.

Selskapsdeltakere i deltakerlignede selskaper, skattlegges således ikke (med unntak av 3 %) ved utdeling av overskuddsandel. Beskatning utløses først når inntekten tilfaller personlig aksjonær i aksje- eller allmennaksjeselskap gjennom utdeling av utbytte, jf. aksjonærmodellen.

Skattefrie omdannelser

Det er i skatteloven § 11-20 med tilhørende forskrift gitt en vid adgang til å omdanne deltakerlignede selskaper til aksjeselskaper, uten skattemessig virkning. Omdannelse er underlagt visse vilkår: Omdannelse må skje ved overdragelse av virksomheten til nystiftet aksje-selskap med skattemessig kontinuitet. Det vil si at alle eiendeler i virksomheten med tilhørende skatteposisjoner, må overføres. Gjeldsposter kreves ikke overført. Heller ikke fast eiendom som brukes i virksomheten kreves overført, med mindre driften av den faste eiendom anses som en virksomhet i seg selv. «Omdannelse» fra én type deltakerlignet selskap til en annen anses ikke som realisasjon/ending av eierforholdet for skatteformål. Selskapet anses for å bestå uendret skatterettslig. Slik omdefinering fra én selskapsform til en annen utløser følgelig ikke beskatning, og skatteposisjoner skal videreføres uendret. Imidlertid må det sendes inn endringsmelding med nye selskapsavtaler til Foretaksregisteret om slik omdefinering.



- OK, jf. Skatteloven §11-20 med tilhørende forskrifter
- Realisasjonsbeskatning
- Anses ikke som realisasjon

Fusjon/fisjon

Skattelovens regler om skattefrie fusjoner/fisjoner gjelder også for deltakerlignede selskaper. Merk at deltakerlignede selskaper kun kan fusjoneres med andre deltakerlignede selskaper.

Særlig om indre selskap

Et indre selskap er et selskap som ikke opptrer som sådan overfor tredjemann. Selskapsavtalen har derfor som utgangspunkt bare virkning mellom partene. Den eller de stille deltakerne synes ikke utad. Hovedmannen, som er den som synes overfor personer som selskapet handler med, er den som forestår drift og forvaltning av selskapets virksomhet. Ansvarsformen er i utgangspunktet ubegrenset, men annet kan avtales mellom selskapsdeltakerne. Deltakerne beskattes etter de samme reglene som de som gjelder for andre ansvarlige selskap, dog slik at stille deltakere (som har begrenset ansvar) kun kan fremføre et eventuelt underskudd til fradrag i senere års overskudd eller i gevinst ved realisasjon av andel i selskapet.

Særlig om deltakelse i utenlandske deltakerlignede selskaper

Etter norsk intern rett er utgangspunktet at begrensede partnerskap er transparent for skatteformål. For utenlandske selskaper må det vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle om de kan anses som transparente for norske skatteformål. Vurderingen foretas ved at man vurderer det utenlandske deltakerlignede selskapet opp mot hvorledes et norsk deltakerlignet selskap er definert i selskapsloven.

Etter norsk rett må minst én av deltakerne ha ubegrenset ansvar for selskapets gjeld og andre forpliktelser. Ansvar til andre deltakere kan være begrenset til deres kapitalinnskudd, som ville være tilfellet for alle deltakerne i et aksjeselskap. For utenlandske deltakerlignede selskaper hvor den ansvarlige deltakerens eierinteresse er nominell og hvor finansieringen av deltakeren ikke er tilstrekkelig til å møte mulige forpliktelser, er det fare for at selskapet ikke kan betraktes som et deltakerlignet selskap for norske skatteformål.

Norske deltakere i utenlandske deltakerlignede selskaper plikter å levere inn ligningspapirer (selskapsoppgave, næringsoppgave og andre pliktige vedlegg) for det deltakerlignede selskapet, og må sende inn regnskapet som vedlegg. Som vedlegg til selvangivelsen til deltakeren vedlegges deltakeroppgave, som er basert på selskapsoppgaven for det utenlandske selskapet. Sentralskattekontoret for storbedrifter er tildelt ligningskompetanse for utenlandske deltakerlignede

selskaper, og sender melding om utlignet inntekt for de enkelte deltakerne til deres lokale skattekontor.

Særlig om exit-skatt ved salg av andel i deltakerlignet selskap

Etter skatteloven § 9-14 kan et salg av andel i et deltakerlignet selskap medføre at et deltakerlignet selskap, eller andel i deltakerlignet selskap, anses utflyttet fra norsk beskatningsområde. Det er salg som medfører at selskapet eller andelen ikke lenger nettolignes i Norge som omfattes av bestemmelsen. Salg av andel i utenlandsk deltakerlignet selskap fra norsk deltager til en utenlandsk deltager vil være et slikt tilfelle.

Særlig om rentebegrensingsreglene

I visse tilfeller kan fradragretten for rentekostnader avskjæres. Se egen artikkel om regelen. Dersom selskapet ikke går under konsernreglene, er det verdt å merke seg at en deltakers ansvar for et selskaps forpliktelser kan medføre at eksternt gjeld i selskapet anses som garantert for av en nærstående part til selskapet og følgelig som intern gjeld etter den ordinære rentebegrensingsregelen.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.